# 臺北高等行政法院判決

高等行政訴訟庭第二庭
113年度訴字第1024號
114年5月8日辯論終結

原　　告　張雅婷

訴訟代理人　成介之　律師
複 代理 人　王瀚興　律師
被　　告　財政部

代　表　人　莊翠雲（部長）
訴訟代理人　陳瓊恩
　　邱美萍

　　馮凱莉

上列當事人間限制出境事件，原告不服行政院中華民國113年6月26日院臺訴字第1135011492號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：原告張雅婷與張周麗香、張月女為川佳機械股份有限公司（下稱川佳公司）法定清算人。川佳公司滯欠已確定之民國108年度營利事業所得稅（含滯怠報金、滯納金及滯納利息）、110年營業稅（含滯納金及滯納利息）、108年至110年使用牌照稅（含滯納金）及109年、110年使用牌照稅罰鍰，共計新臺幣（下同）747萬5,557元（下稱系爭稅捐），已達限制欠稅營利事業負責人出境標準，且無財產可供辦理禁止處分以保全稅捐，財政部北區國稅局（下稱北區國稅局）乃依稅捐稽徵法第24條第3項本文及限制及解除欠

稅人或欠稅營利事業負責人出境規範（下稱限制出境規範）規定，以113年2月27日北區國稅徵資字第1132003704號函報由被告財政部以113年3月4日台財稅字第11302201223號函（下稱113年3月4日函）請內政部移民署（下稱移民署）限制原告及張周麗香、張月女出境，並以同日台財稅字第11302201221號函（下稱原處分）通知原告。原告不服原處分，提起訴願。經行政院以113年6月26日院臺訴字第1135011492號訴願決定書駁回。原告仍不服，遂提起本件行政訴訟。

二、原告起訴主張及聲明：川佳公司為原告之父親張金德所創立，且為公司之最大股東，故張金德為川佳公司之實質負責人。張金德成立公司時，即同時借用原告之名義登記為股東(尚包括張金德之配偶、妹妹及兒子)，故原告並非川佳公司之實質股東，此亦屬公司經營之常情。又財政部賦稅署（下稱賦稅署)稱：未來稅捐機關遇到欠稅又遭清算的公司時，應該要先確認清算人的性質，若是法院聲請選派的公司清算人，或是未參與公司運作的負責人子女等，由於是為了進行清算程序而擔任清算人，只要與該企業沒有利害關係，依現行規範，都可免除限制出境等語，可知限制出境對於人民之遷徙自由係屬嚴重侵害，若與公司沒有利害關係，自不應予以限制出境處分。被告未審酌原告僅為張金德所借名登記的股東，且僅因公司法規定，而使原告被動地成為清算人，原告與川佳公司並無實質利害關係，率予對原告為限制出境之行政處分，顯有不當。並聲明：訴願決定及原處分均撤銷。

三、被告答辯及聲明：

㈠川佳公司滯欠已確定之系爭稅捐，又查無該公司名下財產可供辦理禁止處分，亦未提供相當金額擔保，且該公司經新北市政府於110年2月4日廢止登記在案，依公司法第26條之1準用第24條規定，應進行清算。因該公司章程對清算人未有規定，且未經股東會決議選任清算人，復據臺灣新北地方法院(下稱新北地院)於112年12月25日函復未受理川佳公司聲報選任清算人就任或聲報清算人事件等語，故依公司法第322

條第1項及被告函釋，應以全體董事為法定清算人並為限制出境對象。北區國稅局審酌川佳公司欠繳稅款已達限制欠稅營利事業負責人出境標準，且符合限制出境規範第4點附表規定（營利事業欠繳金額達已確定金額600萬元以上未達2千萬元級距，且屬營業狀況異常之營利事業）之限制負責人出境條件，為保全稅捐，乃報由被告函請移民署限制該公司法定清算人張雅婷（即原告）及張周麗香、張月女出境，於法並無違誤。

㈡公司法第12條採公司登記制度，公司之董事登記尚未變更前，應認其對外應負之董事責任並未當然解消。又公司登記具有公信力，上開規定所指「第三人」，並無善意或惡意之別，亦不以與公司有為交易行為之第三人為限。本件依新北市政府提供川佳公司最近一次變更登記表所載之董事名單，原告仍登記為該公司之董事，依前開規定，已登記之事項有變更而不為變更之登記，自不得以其事項對抗第三人，是原告訴稱其非川佳公司實質股東且非董事一節，應向法院提起確認與該公司間董事委任關係不存在之民事訴訟，並俟法院判決確定後，再據以向被告申請解除出境限制，在此之前，尚不得否認其經登記為川佳公司董事之效力，被告以原告為該公司法定清算人而限制其出境，洵無違誤。

㈢原告主張賦稅署曾指出限制出境對於人民之遷徙自由係屬嚴重侵害，若與公司没有利害關係，自不應予以限制出境，以保障人民之遷徙自由一節。查被告102年10月31日台財稅字第10204597880號令釋之適用情形，係指依公司法第322條第2項規定，公司不能以董事為清算人時，法院得因利害關係人之聲請，選派清算人，考量法院選派之清算人不致發生人頭頂替規避責任問題，爰不予限制其出境，但為避免該實質負責業務之人藉未辦理公司負責人登記（變更登記）規避法定清算人責任，倘經法院選派公司清算前實質負責業務之人擔任清算人者，仍應限制出境，此與川佳公司經新北市政府廢止公司登記而進行清算，因公司章程未規定清算人，股東

會亦未選任清算人，依公司法第322條第1項規定，應以全體董事為法定清算人並為限制出境對象之情形有別，原告所訴顯係誤解。

㈣聲明：原告之訴駁回。

四、本院之判斷：

㈠相關法規及其適用說明：

1.稅捐稽徵法第24條第1項、第3項：「（第1項）稅捐稽徵機關得依下列規定實施稅捐保全措施。但已提供相當擔保者，不適用之：一、納稅義務人欠繳應納稅捐者，稅捐稽徵機關得就納稅義務人相當於應繳稅捐數額之財產，通知有關機關，不得為移轉或設定他項權利；其為營利事業者，並得通知主管機關限制其減資之登記。二、納稅義務人有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象者，稅捐稽徵機關得於繳納通知文書送達後，聲請法院就其財產實施假扣押，並免提供擔保；其屬納稅義務人已依法申報而未繳納稅捐者，稅捐稽徵機關得於法定繳納期間屆滿後聲請假扣押。…。（第3項）在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計，個人在新臺幣一百萬元以上，營利事業在新臺幣二百萬元以上者；…，得由財政部函請內政部移民署限制其出境；其為營利事業者，得限制其負責人出境，並應依下列規定辦理。但已提供相當擔保者，或稅捐稽徵機關未實施第一項第一款前段或第二款規定之稅捐保全措施者，不適用之：一、財政部函請內政部移民署限制出境時，應同時以書面敘明理由並附記救濟程序通知當事人，依法送達。二、限制出境之期間，自內政部移民署限制出境之日起，不得逾五年。」第49條第1項前段：「滯納金、利息、滯報金、怠報金及罰鍰等，除本法另有規定者外，準用本法有關稅捐之規定。」依上開規定，納稅義務人欠繳應納稅捐者，於符合法定條件下，稅捐稽徵機關得對納稅義務人

之財產實施稅捐保全措施(對物保全)；經實施稅捐保全措施仍無法確保國家之稅捐債權，且納稅義務人欠繳應納稅捐達一定金額(個人為100萬元以上，營利事業部分為200萬元以上)，其為營利事業者，得限制其負責人出境(對人保全)，藉此防止納稅義務人脫產或逃避稅捐，以確保將來之強制執行。

2.又前揭稅捐稽徵法第24條第3項係規定納稅義務人欠稅達一定金額以上，「得」由財政部函請移民署限制其出境，然該法並未明定欠稅金額以外的裁量因素，被告為使限制出境作業有一致、客觀之準據，乃訂定發布限制出境規範，作為稅捐稽徵機關行使裁量之基準。依限制出境規範第2點：「稅捐稽徵機關未依稅捐稽徵法第二十四條第一項第一款前段（禁止財產處分）或第二款（向法院聲請實施假扣押）規定執行稅捐保全措施者，不得依同條第三項規定報財政部函請內政部移民署限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」第3點第1項：「在中華民國境內居住之個人或在中華民國境內之營利事業，其已確定之應納稅捐逾法定繳納期限尚未繳納完畢，所欠繳稅款及已確定之罰鍰單計或合計達得限制出境金額者，應依稅捐稽徵法第二十四條第三項及本規範審酌有無限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境之必要。」第4點：「稅捐稽徵機關就前點第一項及第二項第二款案件，應按個人、營利事業已確定、未確定之欠繳金額，分級適用限制出境條件（如附表）。符合限制出境條件者，應報財政部函請內政部移民署限制欠稅人或欠稅營利事業負責人出境。」而參諸第4點規定之附表，營利事業欠繳金額(已確定)達600萬元以上未達2千萬元，且有：⑴營業狀況異常之營利事業。⑵營利事業負責人出國頻繁。⑶營利事業負責人長期滯留國外。⑷營利事業負責人行蹤不明。⑸有隱匿或移轉財產、逃避稅捐執行之跡象等情形「之一」者，限制其負責人出境。是上開規範區分個人、營利事業欠稅已否確定及其金

額，分別情形訂定限制出境條件，經核尚無違反法律保留原則，且能兼顧稅捐保全之公共利益及人民遷徙自由之權利，被告辦理限制出境作業，自得援為執法之依據。

3.再按公司法第8條第1項、第2項：「（第1項）本法所稱公司負責人：在無限公司、兩合公司為執行業務或代表公司之股東；在有限公司、股份有限公司為董事。（第2項）公司之經理人、清算人或臨時管理人，股份有限公司之發起人、監察人、檢查人、重整人或重整監督人，在執行職務範圍內，亦為公司負責人。」第24條：「解散之公司除因合併、分割或破產而解散外，應行清算。」第322條：「（第1項)公司之清算，以董事為清算人。但本法或章程另有規定或股東會另選清算人時，不在此限。（第2項）不能依前項之規定定清算人時，法院得因利害關係人之聲請，選派清算人。」第397條第1項：「公司之解散，不向主管機關申請解散登記者，主管機關得依職權或據利害關係人申請，廢止其登記。」依上開規定可知，股份有限公司經主管機關廢止登記後，即當然進入清算程序，除依公司法或公司章程另有規定或經股東會另行選任清算人外，應以董事為清算人(即當然清算人，或稱法定清算人)，而清算人在執行職務範圍內，亦為公司負責人。

㈡經查：

1.川佳公司欠繳系爭稅捐即已確定之108年度營利事業所得稅（含滯怠報金、滯納金及滯納利息）、110年營業稅（含滯納金及滯納利息）、108年至110年使用牌照稅（含滯納金）及109年、110年使用牌照稅罰鍰，共計747萬5,557元，且經北區國稅局調查後，並未查得該公司有可資辦理禁止處分之財產。又川佳公司因有公司法第10條規定情事，然未依新北市政府限定之期限內申請解散登記，新北市政府爰依公司法第397條規定，以110年2月4日新北府經司字第1108101045號函(下稱110年2月4日函)廢止公司登記等情，為兩造所不爭執，並有限制出境案件戶籍資料及

欠稅情形表、川佳公司之全國財產稅總歸戶財產查詢清單、交通部公路局臺北區監理所函(函文內容略以：北區國稅局函請辦理車輛禁止移轉或設定他項權利登記一案，因該車輛已於110年4月27日環保車體回收，歉難配合辦理)、川佳公司之商工登記公示資料、新北市政府110年2月4日函附卷可憑（原處分卷㈠第45頁至第51頁）。是川佳公司確已符合前揭限制出境規範第4點附表所訂欠繳金額(已確定)達600萬元以上未達2千萬元，且屬營業狀況異常之營利事業之要件，而得由被告為限制該公司負責人出境之處分。

2.又川佳公司遭新北市政府廢止登記前，原告與張周麗香、張月女即為該公司董事，且查川佳公司之公司章程，並未就清算人有所規定，本件復無股東會另行選任清算人之情，另前經北區國稅局(新莊稽徵所)函查結果，新北地院亦以112年12月25日新北院楓民科字第42463號函(下稱112年12月25日函)復該院並未受理川佳公司聲報選任清算人就任事件等情，均為兩造所不爭執，並有川佳公司之104年9月18日公司變更登記表、公司章程、川佳公司104年9月16日股東臨時會議事錄、董事會議事錄等書證在卷可佐（原處分卷㈠第52頁至第63頁）。是被告以川佳公司經廢止登記後，已進入清算程序，原告為川佳公司董事（之一）而為法定清算人，乃屬川佳公司負責人，而以其為對象，以113年3月4日函請移民署限制原告及張周麗香、張月女出境，並以原處分通知原告（原處分卷㈠第39頁至第42頁），於法自屬有據。

3.原告雖主張其父即訴外人張金德為川佳公司之實質負責人，伊只是遭張金德借用名義登記為股東，並非川佳公司之實質股東等語。然按股份有限公司董事及監察人之人數及任期，屬公司章程之絕對應記載事項（公司法第129條第5款規定參照)，且公司法第12條：「公司設立登記後，有應登記之事項而不登記，或已登記之事項有變更而不為

變更之登記者，不得以其事項對抗第三人。」是經登記為股份有限公司董事者，即當然為公司負責人(公司法第8條第1項)，其是否實際負責公司業務，乃屬公司內部事務分配問題，自不得以其對抗公司外部之第三人，是原告上開主張，顯屬無據。又原告以賦稅署曾表示未參與公司運作的負責人子女，是因為進行清算程序而擔任清算人，只要與該企業沒有利害關係，依現行規範，都可免除限制出境等語，而據為有利於己的主張。然查，觀諸賦稅署上述意見之全文，賦稅署係表示：以往稅捐機關為了保全稅收，常對欠稅的企業負責人或股東限制出境，但常發現，欠稅的公司負責人過世，完全未參與公司營運的子女卻被限制出境，考量繼承人並非自願，而且沒有參與公司經營，對公司營運與財務狀況不熟，對其限制出境，將侵害其遷徙自由，因此於此次修法放寬對清算人的限制出境適用標準。未來稅捐機關遇到欠稅又遭清算的公司時，應該要先確認清算人的性質，若是法院聲請選派的公司清算人，或是未參與公司運作的負責人子女等，由於是為了進行清算程序而擔任清算人，只要與該企業沒有利害關係，依現行規範，都可免除限制出境等語（原處分卷㈠第34頁），此與本件原告並非基於繼承關係而遭限制出境，而係因其擔任公司董事，因川佳公司進入清算程序，而本於董事身分成為法定清算人之情，顯有不同，且原告為川佳公司董事，與該公司自非「沒有利害關係」；更何況，賦稅署所指「此次修法」放寬對清算人的限制出境適用標準一節，稽諸現行規定，並無設有「未參與公司經營即不予限制出境」之相關規定，遑論上開見解乃賦稅署之意見，本院並不受拘束，是原告上開主張，尚無從為其有利之認定。

㈢綜上所述，原告主張，均無足採。從而，被告以川佳公司滯欠系爭稅捐，已達限制欠稅營利事業負責人出境標準，且無財產可供辦理禁止處分以保全稅捐，而原告為清算中川佳公司之法定清算人，乃以113年3月4日函請移民署限制原告出

境，並以原處分通知原告，認事用法均無違誤，訴願決定遞予維持，核無不合。原告訴請本院為如其聲明所示之判決，為無理由，應予駁回。又本件判決基礎已臻明確，兩造其餘之攻擊防禦方法及訴訟資料經本院斟酌後，核與判決結果不生影響，無一一論述之必要，併予敘明。

五、結論：原告之訴為無理由。

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　22　　日

審判長法　官　楊得君

法　官　彭康凡

法　官　李明益

一、上為正本係照原本作成。

二、如不服本判決，應於送達後20日內，向本院高等行政訴訟庭提出上訴狀，其未表明上訴理由者，應於提出上訴後20日內補提理由書；如於本判決宣示或公告後送達前提起上訴者，應於判決送達後20日內補提上訴理由書（均須按他造人數附繕本）。

三、上訴未表明上訴理由且未於前述20日內補提上訴理由書者，逕以裁定駁回。

四、上訴時應委任律師為訴訟代理人，並提出委任書（行政訴訟法第49條之1第1項第3款）。但符合下列情形者，得例外不委任律師為訴訟代理人（同條第3項、第4項）。

| 得不委任律師為訴訟代理人之情形 | 所　需　要　件 |
| --- | --- |
| ㈠符合右列情形之一者，得不委任律師為訴訟代理人 | 1.上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備法官、檢察官、律師資格或為教育部審定合格之大學或獨立學院公法學教授、副教授者。<br>2.稅務行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備會計師資格者。 |

| | |
|---|---|
| | 3. 專利行政事件，上訴人或其代表人、管理人、法定代理人具備專利師資格或依法得為專利代理人者。 |
| ㈡非律師具有右列情形之一，經最高行政法院認為適當者，亦得為上訴審訴訟代理人 | 1. 上訴人之配偶、三親等內之血親、二親等內之姻親具備律師資格者。<br>2. 稅務行政事件，具備會計師資格者。<br>3. 專利行政事件，具備專利師資格或依法得為專利代理人者。<br>4. 上訴人為公法人、中央或地方機關、公法上之非法人團體時，其所屬專任人員辦理法制、法務、訴願業務或與訴訟事件相關業務者。 |
| 是否符合㈠、㈡之情形，而得為強制律師代理之例外，上訴人應於提起上訴或委任時釋明之，並提出㈡所示關係之釋明文書影本及委任書。 | |

中　　華　　民　　國　　114　　年　　5　　月　　22　　日

書記官　范煥堂